

# L'adempimento collaborativo e il nodo contenzioso

Fisco

Dario Stevanato

**I**l potenziamento del regime di adempimento collaborativo varato a fine 2023 potrebbe innescare un cambiamento epocale nella gestione del rapporto tributario, con profondo impatto sul procedimento di applicazione del tributo, a partire dalla dichiarazione.

L'obbligo dichiarativo, fin dal suo concepimento, ha addossato al contribuente lo scomodo onere di interpretare la normativa tributaria in "solitudine". La determinazione dell'imposta basata su dichiarazione e controlli selettivi a posteriori non lascia infatti spazio a confronti e contraddittori *in itinere*, quando il presupposto non si è ancora perfezionato.

L'interpello è del resto episodico e non funge da occasione di confronto costante sugli aspetti controversi dell'imponibile. Quanto ai controlli, si collocano sequenzialmente rispetto alla dichiarazione, svolgendo una funzione di monito e deterrenza rispetto a pulsioni evasive. Le indagini fiscali, specie quelle alle grandi imprese, finiscono però per innescare delle dispute rispetto alla versione del presupposto fornita dal contribuente, col proliferare di controverse interpretative e sulla qualificazione di fatti dichiarati.

In questo scenario, l'adempimento collaborativo introduce un diverso paradigma, modificando le logiche di formazione della dichiarazione e la stessa natura dei controlli. Ciò avviene per effetto di un confronto che si svolge in una fase in cui il presupposto si sta ancora formando, in modo da prevenire i conflitti sulle "scelte" qualificatorie e interpretative da effettuarsi in dichiarazione.

L'autovalutazione del rischio fiscale da parte dell'impresa, garanzia di trasparenza nella comunicazione all'Amministrazione dei fattori di rischio, trova come contropartita la possibilità di un dialogo preventivo con l'autorità fiscale, tenuta a rispondere celermente alle richieste del contribuente. Ne consegue il superamento del modello sequenziale della dichiarazione (eventualmente) controllata *ex post*. Il controllo viene infatti "anticipato" e surrogato dal costante contraddittorio su elementi e operazioni comunicate dall'impresa, in modo che la dichiarazione possa tener conto delle posizioni espresse dall'Agenzia, dunque essere redatta in una situazione di certezza e gestione consapevole delle ricadute accertative.

L'accordo di adempimento collaborativo potrebbe essere così visto come una definizione consensuale della pretesa, una sorta di anticipato "accertamento con adesione", dal carattere anche solo parziale, che matura e si perfeziona ancor prima della presentazione della dichiarazione.

In caso di mancato accordo sarà esercitata l'attività di accertamento sugli elementi non condivisi ma – a seguito della riforma – senza applicazione di sanzioni, sempre che il rischio sia stato debitamente comunicato. Si tratta, se vogliamo, di un corollario dell'assenza di colpa, del mancato ostacolo ai controlli, del comportamento trasparente e collaborativo del privato. L'esclusione delle sanzioni svolge una funzione premiale per incentivare l'adesione al regime. Un punto merita tuttavia di essere evidenziato a tal proposito. Infatti, se da un lato la non sanzionabilità nei casi previsti dalla legge appare condivisibile sul piano dei principi, dall'altro essa potrebbe indurre l'impresa a coltivare il contenzioso sulle posizioni non condivise, se non addirittura costituire un oggettivo disincentivo al raggiungimento di accordi. Se questo fosse l'esito, ne risulterebbe compromesso l'obiettivo di favorire la prevenzione e la risoluzione delle controversie fiscali, senza che sia invocabile una decadenza dal regime per violazione dei doveri che gravano sul contribuente nell'ambito della procedura: questi doveri si riferiscono infatti alla comunicazione dei rischi fiscali significativi e alla risposta alle richieste istruttorie, ma non implicano certo un obbligo di conformarsi alle posizioni assunte dall'Agenzia a chiusura della procedura. Il dissenso su singoli elementi dell'imponibile non rientra tra gli episodi di "grave mancata collaborazione o trasparenza", che si riferiscono alla comunicazione dei rischi fiscali e alla corretta rappresentazione delle circostanze di fatto. La riforma ha infine introdotto una mitigazione sanzionatoria per le imprese che, pur non possedendo i requisiti dimensionali per accedere al regime, decidono di adottare un sistema di rilevazione e misurazione dei rischi fiscali uguale a quello previsto per l'accesso all'adempimento collaborativo. In tal caso le sanzioni non sono escluse bensì ridotte a un terzo, e solo per le violazioni relative ai rischi fiscali comunicati preventivamente mediante interpello ordinario. Ciò potrebbe configurare un'ingiustificata disparità di trattamento, di dubbia costituzionalità, a fronte di situazioni del tutto analoghe.